



**Ministério da Fazenda**

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE  
PLANEJAMENTO E CONTROLE: Análise da execução orçamentária do  
Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (período 2008 a 2011)**

**FRANCISMARY DA PONTE CERVO**

**BRASÍLIA  
2012**

FRANCISMARY DA PONTE CERVO

**O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE  
PLANEJAMENTO E CONTROLE: Análise da execução orçamentária do  
Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade (período 2008 a 2011)**

Trabalho apresentado à Escola de Administração  
Fazendária - ESAF como requisito parcial para a  
obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas  
com Ênfase em Administração Orçamentária.

Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da Silva

**BRASÍLIA  
2012**

## **TERMO DE APROVAÇÃO**

FRANCISMARY DA PONTE CERVO

### **O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE: Análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de Biodiversidade (período 2008 a 2011)**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de especialista do Curso de Finanças Públicas (Ênfase em Administração Orçamentário-Financeira) da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

---

Romildo Araújo da Silva, M. Sc.  
(professor orientador)

---

Romilson Rodrigues Pereira, M. Sc.  
(professor membro da banca)

---

**BRASÍLIA**

**2012**

## **CESSÃO DE DIREITOS**

FRANCISMARY DA PONTE CERVO

### **O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE PLANEJAMENTO E CONTROLE: Análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de Biodiversidade (período 2008 a 2011)**

Trabalho de conclusão de curso de Pós-graduação lato sensu em Administração Orçamentário-Financeira apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Finanças Públicas.

Orientador: Prof. Mestre Romildo Araújo da Silva

**É concedida à Escola de Administração Fazendária – ESAF permissão para publicar este trabalho por via impressa ou para divulgá-lo em meio eletrônico, para fins de leitura, impressão e/ou *download* pela Internet, a título de divulgação da produção científica produzida em conjunto com a ESAF, sem ressarcimento dos direitos autorais.**

**BRASÍLIA**

**2012**

Este trabalho é dedicado à Francisco G. Ponte (*in memoriam*) e Diva T. Ponte, meus pais, Sávio S. Cervo, meu esposo, e minhas filhas Ana Carolina P. Cervo e Ana Clara P. Cervo.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, por estar sempre presente, guiando-me com a sua luz divina.

À minha família, pelo apoio incondicional, paciência e carinho.

A meus pais, por terem suportado os encargos dos meus estudos e pela confiança que me incutiram ao longo dos meus anos de vida.

Aos meus professores, em especial ao meu orientador Romildo Araújo da Silva, que compartilharam experiência, para que minha formação fosse também um aprendizado de vida.

Por último, estendo os meus agradecimentos aos meus amigos e a todos àqueles que, de alguma forma, contribuíram para a realização desta etapa em minha vida.

## RESUMO

No momento atual, os administradores públicos encontram-se diante da necessidade de melhor administrarem os recursos das entidades que representam, no intuito de promover o bem-estar coletivo. Todavia, para que isso ocorra, faz-se necessário que esses implantem um sistema de acompanhamento orçamentário, possibilitando assim que o orçamento público materialize o programa de ações do governo. O estudo de caso apresentado foi realizado no Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade e tem como tema: “O Orçamento Público como Instrumento de Planejamento e Controle: Análise da execução orçamentária do Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade - ICMBio, cujo objetivo é analisar, de forma comparativa, a execução do orçamento realizado pela entidade, no período 2008/2011, em confronto com o previsto na Lei Orçamentária Anual. Para desenvolver esse trabalho, será feita uma revisão na literatura, analisando a entidade e apresentando o orçamento por ela executado, bem como as distorções constatadas no decorrer do período. Este relatório tem por finalidade mostrar a importância do orçamento público para o planejamento, controle e execução das ações Governamentais, assim como para as tomadas de decisões dos gestores públicos.

**Palavras-chave:** Orçamento Público, planejamento, controle, distorções, instrumento, tomada de decisão.

## ***ABSTRACT***

*At present, public administrators are faced with the need to better manage the resources of the entities they represent, in order to promote the general welfare. However, for this to occur, it is necessary to deploy such a system for monitoring the budget, thus enabling the public budget materializes the program from the government. The case study was conducted at the City Hall (to be defined) and has the theme: "The public budget as a planning and control," whose objective is to analyze, in a comparative way, the implementation of the budget held by the entity, in fiscal year of 2010 in comparison with the provisions of the Annual Budget Law. To develop this work, there will be a literature review, analyzing and presenting the budget authority for her run as well as the distortions identified during the financial year. This report aims to transform the City's budget, an effective tool of planning and control of government actions aimed at decision-making by public administrators.*

*Key-words: Public Budgeting, planning, control, distortion, instrument, decision-making.*



## SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA .....	12
2.1	Histórico da Contabilidade Pública .....	12
2.2	Origem Histórica do Orçamento Público .....	13
2.3	Significado do orçamento público.....	14
2.4	Processo de Planejamento-Orçamento.....	14
2.5	Ciclo Orçamentário.....	16
2.6	Elaboração do Orçamento .....	17
2.7	Estudo e Aprovação.....	18
2.8	Execução Orçamentária.....	18
2.9	Controle da execução orçamentária.....	20
2.9	Avaliação da execução orçamentária .....	21
3	CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE PÚBLICA.....	23
3.1	Descrição Legal .....	23
3.1.1	O Instituto .....	23
3.1.2	Principais Competências.....	23
3.1.3	Missão do Instituto .....	23
4	METODOLOGIA.....	25
5	APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE .....	26
6	CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	31
	REFERÊNCIAS .....	33

## 1 INTRODUÇÃO

A Contabilidade é a ciência capaz de fornecer aos administradores públicos, informações para subsidiar a tomada de decisões e dar maior segurança ao cumprimento das obrigações fiscais. Além disso, permite que os mesmos possam realizar seus programas de trabalho por intermédio do planejamento e de mecanismos eficazes de controle.

O orçamento, por sua vez, é um instrumento de trabalho largamente utilizado pelos gestores no âmbito público, que procura controlar a atividade financeira do governo além de planejar as ações e metas para um determinado período. No entanto, nota-se que as metas estipuladas, na maioria das vezes, não condizem com a realidade, isto é, os montantes de recursos a serem arrecadados, bem como os dispêndios a serem efetuados, não conferem com aqueles elaborados na proposta orçamentária. Em vista disso, é de suma importância ressaltar que as metas estipuladas no orçamento são evidentemente arbitradas, uma vez que os mecanismos de controle interno, não têm como avaliá-las ou medi-las durante o processo de execução orçamentária.

Em relação ao problema citado, pode-se dizer que sua causa está relacionada às falhas na elaboração orçamentária, que acabam por não refletir as ações praticadas pelos gestores, dificultando, com isso, a execução de programas de governo que, certamente, trariam benefícios à população.

Assim sendo, há preocupação em levantar os problemas relacionados às distorções, como, por exemplo, a suplementação de créditos adicionais, além de sugerir melhorias, no intuito de atender os dispositivos preconizados pela LRF. Analisando o orçamento público, percebe-se que ele é a peça mais importante da Administração Pública, pois reflete todos os atos praticados pelos gestores, bem como, os recursos disponibilizados para que os mesmos possam atender as necessidades da coletividade. **Em síntese, é o mais eficiente instrumento de planejamento e controle colocado à disposição dos administradores em prol da comunidade.**

Enfim, este estudo é relevante para as entidades públicas, pois o acompanhamento do orçamento proporcionará maior transparência à administração e viabilizará a realização das prioridades apontadas.

Pretende-se, por meio desta pesquisa, **analisar de forma comparativa**, a execução orçamentária do Instituto Chico Mendes da Biodiversidade, verificando o nível de execução da dotação orçamentária aprovada, com foco para a principal atividade

desempenhada pela autarquia, no período de 2008 a 2011, conforme a previsão da Lei Orçamentária Anual.

Nesse contexto, nota-se que, na maioria dos órgãos públicos, o orçamento vem sendo pouco útil no sentido de materializar esses programas, devido as constantes “distorções” apresentadas ao longo do exercício financeiro. Em virtude disso, o problema a ser focado nesta pesquisa é o seguinte: **considerando o orçamento como instrumento efetivo de planejamento e controle, qual ao comportamento da execução da despesa orçamentária do Instituto Chico Mendes da Biodiversidade, no período de 2008 a 2011, e as possíveis distorções orçamentárias?**

Para o cumprimento desse objetivo, busca-se demonstrar com base em referencial teórico e pela análise dos dados da execução orçamentária da entidade em epígrafe, o processo de planejamento-orçamento, as etapas que compõem o ciclo orçamentário e também os objetivos preconizados pela LRF: (planejamento, transparência, controle). Além disso, verificam-se as possíveis distorções no orçamento da entidade, sugerindo aos gestores informações para auxiliar o processo decisório.

Esta pesquisa busca avaliar os resultados obtidos, com a finalidade de demonstrar a importância do planejamento orçamentário para máquina pública, transformando-o num instrumento efetivo de controle das ações governamentais. O presente trabalho contribui para este profissional, por meio do aprofundamento de seu conhecimento, nas áreas de planejamento e controle orçamentário, e também, com todos que porventura estejam interessados no assunto deste estudo de caso.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

Este capítulo visa a apresentar os elementos teóricos básicos referentes às áreas de planejamento e controle orçamentário. Tem por objetivo esclarecer as dificuldades encontradas nas entidades, a fim de contemplar os itens necessários para que se possa acompanhar o relatório como um todo e compreender as conclusões a serem alcançadas. Inicialmente, apresentar-se-á o histórico da Contabilidade Pública, bem como o histórico e o significado e as finalidades do Orçamento Público e, em seguida, apresentam-se os princípios orçamentários, o orçamento-programa, o processo de planejamento-orçamento, as etapas que compõe o ciclo orçamentário, tais como: elaboração da proposta (PPA, LDO, LOA), execução, avaliação e controle e por fim, os créditos adicionais.

### **2.1 Histórico da Contabilidade Pública**

As primeiras manifestações da Contabilidade Pública no Brasil ocorreram em 1808, com a vinda da Família Real Portuguesa, onde D. João VI, através do alvará de 28 de junho, ordenou que fosse feita a escrituração mercantil, criando o Erário Régio e o Conselho da Fazenda.

Em 1827, o Imperador exigiu a organização de um sistema de contabilidade na Assembléia Legislativa, já que o existente na época não era perfeito.

Em 1828, por intermédio de uma lei especial, os agentes da receita começaram a prestar contas anualmente e os orçamentos da receita e da despesa tomaram forma mais simples, além disso, os balanços da receita e da despesa passaram a ser organizados regularmente.

Em 1914, o Ministro da Fazenda não pôde realizar operações de créditos com banqueiros ingleses devido à inexistência de uma contabilidade organizada. Os mesmos queriam verificar quais as garantias dadas pelo Governo Federal de que o empréstimo seria quitado, no entanto, devido à escrituração contábil da época resumir-se em livros-caixas, o empréstimo não fora concedido. A partir daí, muitos técnicos trabalharam para tornar realidade à contabilidade voltada para a Administração Pública e fazer dela um instrumento de registro, orientação e controle.

Desde sua implantação até 1919, diversos textos legais visavam à utilização dos livros “Diário”, “Razão” e “Contas-Correntes” e também á adoção de uma contabilidade mais organizada, empregando o método de escrituração por partidas dobradas.

Em 1924, o Decreto nº 16.650 de 22/10/1924, organiza a Contadoria Central da República, procurando implementar e dar operacionalidade ao controle da Administração Pública.

Mas foi somente com o advento da Lei 4.320, de 17 de março de 1964, que “estatui normas gerais de direito financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços, da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, inicia uma nova fase em que a Contabilidade Pública passou a relacionar-se estreitamente ao orçamento.

## **2.2 Origem Histórica do Orçamento Público**

O Orçamento Público foi concebido no século XI, na Inglaterra e tinha por objetivo, evitar que os soberanos, utilizando o poder discricionário que detinham, criassem tributos. A prática orçamentária teve origem quando a Carta Magna, imposta pela plebe e nobreza, a João Sem Terra, outorgou ao Conselho dos Comuns, o direito de votar os impostos e delimitar sua aplicação. Posteriormente, ainda na Inglaterra, dois reis tentaram extinguir o direito de orçamento, dentre eles, o Rei Carlos I, perdeu a vida e James II, deixou o trono.

A independência americana ocorreu somente com a interferência da Inglaterra no orçamento da colônia. Em 1765, a criação de novos tributos, propiciou a insurreição das treze colônias e culminou com a independência dos Estados Unidos.

Na França, os reis tiravam, dos cofres públicos, os recursos para atender as despesas da Nação e também para atender as suas particulares. Em 1798, iniciou-se o orçamento, votado pela Assembléia, através da Declaração de Direitos. A limitação constitucionalmente imposta evoluiu inicialmente na França e mais adiante, em todos os países do mundo, a partir da instituição dos “Princípios Orçamentários” durante a Revolução Francesa.

No Brasil, o primeiro orçamento foi previsto na constituição de 1824, no entanto, o mesmo só foi regularmente votado para o exercício de 1831-1832, instituído por Decreto Legislativo de 15 de dezembro de 1830.

## 2.3 Significado do orçamento público

O Orçamento Público compreende a elaboração e execução de três leis – o plano plurianual (PPA), as diretrizes orçamentárias (LDO) e o orçamento anual (LOA) - que, em conjunto, materializam o planejamento e a execução das políticas públicas federais.

Caracteriza-se por possuir múltiplas funções: planejamento, contábil, financeira e de controle. Assim, seu conceito sofreu modificações ao longo do tempo, decorrentes da evolução dessas funções. O orçamento tradicional, que antes funcionava como instrumento de controle político, deu lugar ao moderno, sendo esse último utilizado como instrumento de administração, todavia o mesmo evoluiu para unir-se ao planejamento, fazendo surgir o chamado orçamento-programa.

No entanto, para Lima e Castro (2007),

Orçamento Público é o planejamento feito pela Administração Pública para atender, durante determinado período, aos planos e programas de trabalho por ela desenvolvidos, por meio da planificação das receitas a serem obtidas e pelos dispêndios a serem efetuados, objetivando a continuidade e a melhoria quantitativa e qualitativa dos serviços prestados à sociedade.

Para Kohama (2010),

O Orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

É uma ferramenta de trabalho colocada à disposição dos administradores, que procura desenvolver através da previsão das receitas e da fixação das despesas, os programas de trabalho do governo, no intuito de garantir a continuidade, melhoria e a expansão dos serviços prestados à comunidade como um todo. Em suma, é uma técnica especializada em administrar o dinheiro público, em que se busca a melhor forma de se aplicar os recursos financeiros por meio de um processo de elaboração, execução e avaliação de programas.

Enfim, por meio do orçamento, pode-se verificar a real situação econômica da entidade pública, avaliar sua arrecadação, seus gastos e demais ações a serem executadas, bem como conhecer o que ainda poderá ser realizado.

## 2.4 Processo de Planejamento-Orçamento

O planejamento caracteriza-se por ser função primordial do Estado em quaisquer

das suas esferas. Afirmação essa que pode ser comprovada por meio do artigo 174 da CF, “Como agente normativo e regulador da atividade econômica, O Estado exercerá, na forma da lei, as funções de [...] planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Para Kohama (2010),

O Governo tem como responsabilidade fundamental o melhor nível dinâmico de bem-estar à coletividade. Para tanto, utiliza-se de técnicas de planejamento e programação de ações que são condensadas no chamado sistema de planejamento integrado. Esse sistema busca, principalmente, analisar a situação atual – diagnóstico – para identificar as ações ou alterações a serem desenvolvidas, visando atingir a situação desejada.

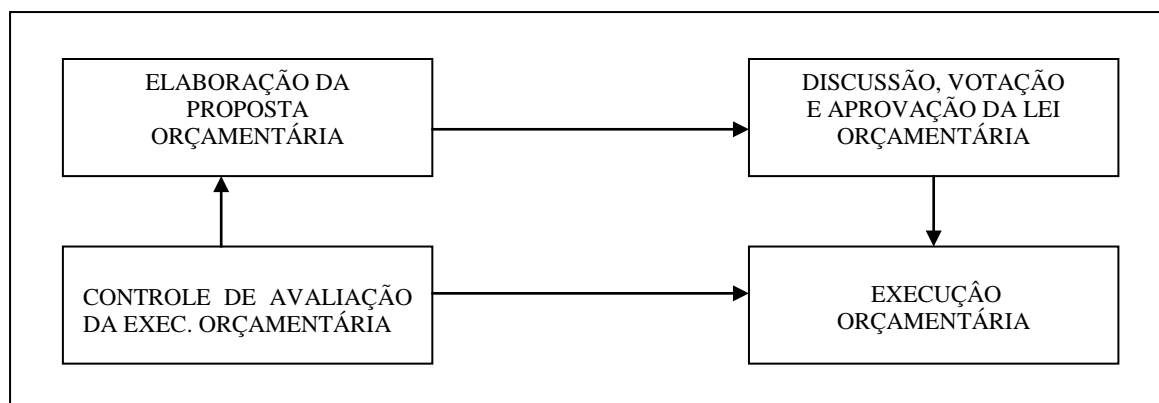
Assim sendo, por meio do diagnóstico da situação atual, irá se projetar para o futuro os objetivos que se pretendem alcançar para mudar a realidade. Todavia, para que isso ocorra, é necessária a elaboração de um plano de longo prazo, conhecido como Plano Plurianual.

Haja vista os poucos recursos disponibilizados para atender as necessidades coletivas, A ONU, através de estudos técnicos, procurou desenvolver um sistema chamado de Sistema de Planejamento Integrado. O mesmo, de acordo com Kohama (2010), tem por objetivo “buscar, através da escolha de alternativas prioritárias, o melhor emprego dos meios disponíveis para minimizar os problemas econômicos e sociais existentes”.

Esse sistema, também é conhecido no Brasil, por Processo de Planejamento-Orçamento, sendo composto pelos seguintes instrumentos: PPA, LDO, LOA. Os mesmos possuem funções distintas, porém interligadas entre si, cabendo sua elaboração pelo poder executivo e sua aprovação pelo legislativo.

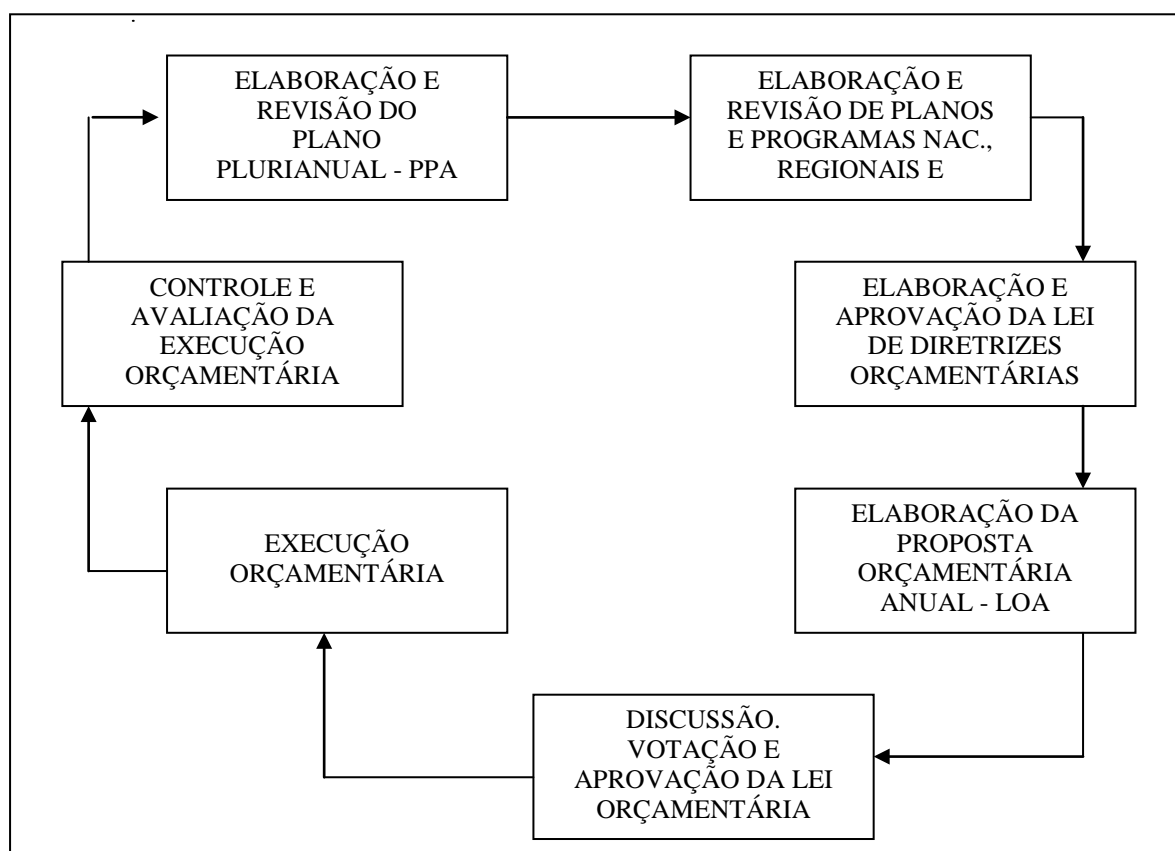
Todavia, ocorre que, na maioria dos órgãos públicos, esse planejamento não é realizado de forma eficaz, devido à postura dos responsáveis pelas áreas de planejamento e orçamento, em considerar que todas as necessidades coletivas são prioritárias, isto é, em face da escassez de recursos financeiros, os mesmos não sabem priorizar as reais necessidades da população. Por conseguinte, o orçamento passará a ser cada vez menos um instrumento de planejamento das ações governamentais, propondo-se apenas a atender as exigências impostas pela legislação. Em síntese, não há, portanto; como se pensar em planejamento sem se aperfeiçoarem os orçamentos para que eles reproduzam fielmente os planos de governo e as políticas públicas”.

## 2.5 Ciclo Orçamentário



**Fonte:** Albuquerque, C.; Medeiros, M.; Feijó, H. P. Gestão de Finanças Públicas. 2. ed. cidade, 2008

De acordo com Albuquerque, C.; Medeiros, M.; Feijó, H. P.(2008), “o ciclo orçamentário corresponde ao período de tempo em que se processam as atividades típicas do Orçamento Público, desde sua concepção até sua apreciação final”. São as etapas realizadas, de forma ordenada, ao longo do processo orçamentário, tais como: elaboração, estudo e aprovação, execução, avaliação e controle.



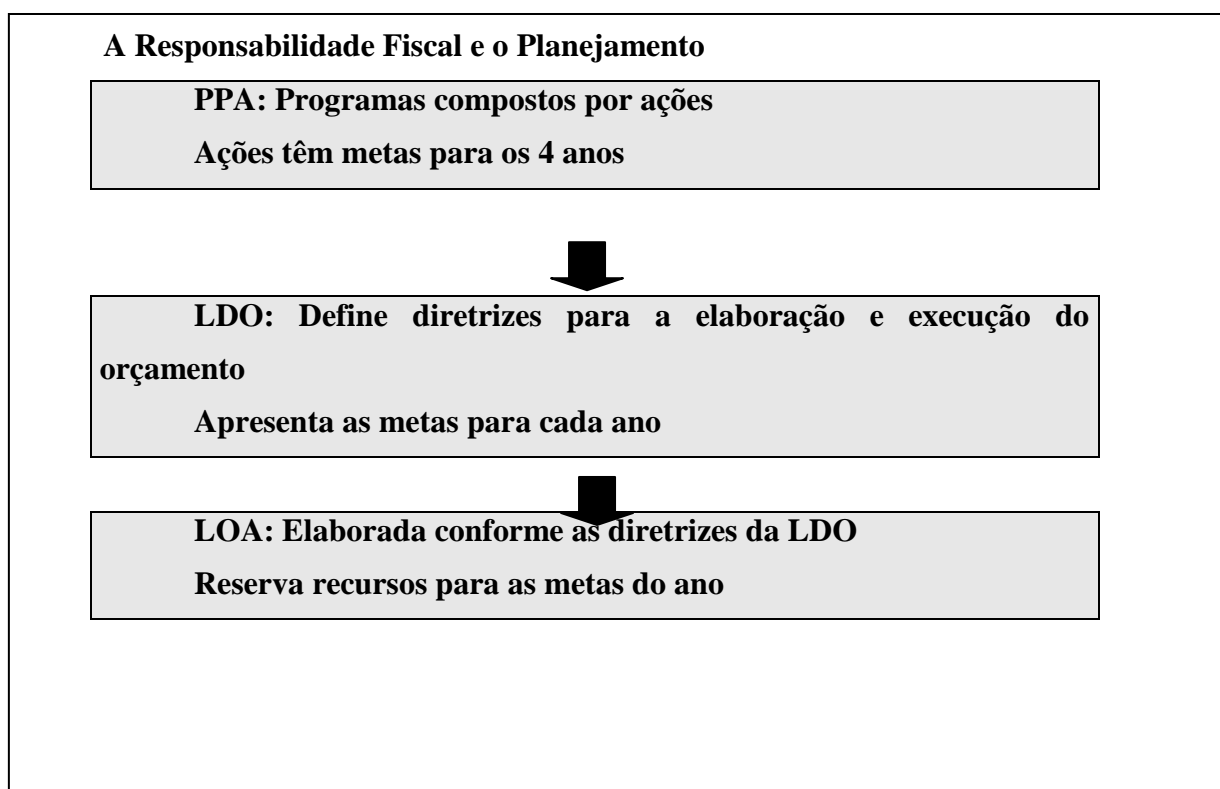
**Fonte:** Albuquerque, C.; Medeiros, M.; Feijó, H. P. Gestão de Finanças Públicas. 2. ed. cidade, 2008



## 2.6 Elaboração do Orçamento

Conforme a LDO, elaborar um orçamento consiste em estabelecer objetivos reais para um período determinado, assim como calcular os recursos humanos, materiais e financeiros necessários à efetivação desses objetivos. Os principais elementos necessários para a elaboração orçamentária são buscados através do sistema de planejamento. Portanto, elaborar um orçamento corresponde à tarefa de realizar a previsão da receita e a fixação da despesa, com a finalidade de serem gastas as verbas autorizadas pelo Legislativo antes da execução do orçamento.

O artigo 165 da CF determina a existência de três leis orçamentárias: o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias e a lei orçamentária anual. Assim sendo, a elaboração do orçamento é consubstanciada nos seguintes instrumentos de planejamento: PPA, LDO e LOA.



**Fonte:** LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

## 2.7 Estudo e Aprovação

Essa fase compete ao Poder Legislativo. O Poder Executivo enviará o projeto de lei orçamentária ao Legislativo, dentro dos prazos determinados, sendo que até o término da sessão legislativa, esse devolverá o projeto para sanção. No entanto, se a proposta orçamentária não for enviada no prazo fixado, o Poder Legislativo considerará como proposta, a Lei de Orçamento vigente.

## 2.8 Execução Orçamentária

A execução do orçamento importa na mobilização de recursos humanos, materiais e financeiros e constitui-se na concretização dos objetivos e metas definidos para o setor público. No Brasil, o exercício financeiro coincidirá com o ano civil, indo de 1º de janeiro a 31 de dezembro e abrangerá a execução da despesa e da receita.

As despesas públicas são os dispêndios fixados na Lei orçamentária e reservados aos acréscimos patrimoniais, à realização dos serviços públicos e ao pagamento da dívida pública e demais importâncias tais como: cauções, depósitos, etc. Conforme Lima e Castro (2007),

Define-se como despesa pública o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos. Nesse sentido, a despesa, como parte do orçamento, compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da Administração e para os investimentos.

Por fim, são todos os pagamentos efetuados pelo Estado, destinados à execução dos serviços públicos. A despesa pública é classificada quanto à natureza e quanto à categoria econômica. Quanto à natureza, essa pode ser dividida em orçamentária e extra-orçamentária.

As despesas orçamentárias são despesas vinculadas ao orçamento e cuja efetivação depende de autorização legislativa. Para Angélico (1995), “Despesa Orçamentária é aquela cuja realização depende de autorização legislativa e que não pode efetivar-se sem crédito correspondente”. Vale dizer que, a despesa orçamentária é fixada e integralizada no orçamento público.

As despesas extra-orçamentárias são aquelas cujos pagamentos não se encontram vinculados ao orçamento, em outras palavras, os pagamentos não dependem de autorização legislativa. De acordo com Kohama (2010), despesa extra-orçamentária, “é aquela paga à margem da lei orçamentária e, portanto; independente de autorização legislativa, pois se

constituem em saídas do passivo financeiros, compensatórias de entradas no ativo financeiro[...].”.

Quanto à categoria econômica, as despesas dividir-se-ão em: correntes e de capital. As despesas correntes são os gastos efetivados pela administração pública, para o funcionamento dos seus órgãos. Para Lima e Castro (2007), “representa as despesas que não contribuem, diretamente para a formação ou aquisição de um bem de capital, respondendo pela manutenção de cada órgão/entidade”. Subdividem-se em: pessoal e encargos sociais, juros e encargos da dívida e outras despesas correntes.

As despesas de capital nada mais são do que os dispêndios efetivados pela administração pública, cujo objetivo é a criação de novos bens de capital ou ainda adquirir bens que já se encontram em uso. A despesa de capital “representa as despesas que contribuem, diretamente, para a formação ou aquisição de um bem de capital”.

O estágio da despesa pública é compreendido pelo empenho, liquidação e pagamento. Antes disso, deve-se considerar algumas etapas da despesa que são muito importantes, tais como: detalhamento do orçamento, registro de créditos e dotações, programação de desembolso e licitação.

A execução da despesa iniciará com o detalhamento de dotações orçamentárias, a mesma se dará quando a administração pública aprovar quadros com uma maior discriminação na classificação da receita e da despesa relacionadas com o quadro de pessoal, especificação de materiais, dentre outros.

Para Giacomoni, (2007),

[...] O maior detalhamento na identificação das origens dos recursos (receitas) e de sua aplicação (despesa) facilita o exercício das competências do Poder Legislativo na avaliação da proposta orçamentária, em sua aprovação e nas atividades de fiscalização e de controle da execução do orçamento. Além disso, possibilita ao próprio Poder Executivo melhores elementos de apoio a contabilização e ao controle interno.

Deve-se ressaltar, ainda, que a retificação dessa programação detalhada dependerá de demorados processos burocráticos e propiciará à administração pública um maior controle na execução do orçamento.

O próximo passo na execução da despesa orçamentária é o registro dos respectivos créditos e dotações. Conforme Giacomoni, (2007), “o crédito orçamentário é constituído pelo conjunto de categorias classificatórias e contas que especificam as ações e operações autorizadas pela lei orçamentária”.

A seguir, vem a programação de desembolso, conforme artigo 8º da LRF, o Poder Executivo, no período de até 30 dias após a publicação da lei orçamentária, deverá

estabelecer a programação financeira e o cronograma da execução mensal de desembolsos. Dessa forma, o Executivo apresentará o planejamento financeiro da administração do município até 30 de janeiro, definindo, assim, à parte das dotações que serão comprometidas em cada mês, por cada unidade orçamentária. Portanto; devem ser considerados os créditos adicionais, os restos a pagar e as operações extra-orçamentárias.

No âmbito público, a realização de despesas, principalmente aquelas relacionadas com aquisição de bens e a contratação de serviços, dependerá do cumprimento de regras de licitação. Após o processo licitatório, a despesa cumprirá três estágios: empenho, liquidação e pagamento.

O empenho é ato originado por autoridade competente, gerando para o Estado a obrigação do pagamento. Conforme Giacomoni (2007), [...] é o principal instrumento com que conta administração pública para acompanhar e controlar a execução de seus orçamentos.

O empenho deve anteceder a data da prestação de serviço ou da aquisição do bem. E, somente após a emissão da nota de empenho e dedução do saldo da dotação é que o fornecedor irá entregar o bem ou prestar o serviço.

A liquidação é o segundo estágio da despesa e consiste em verificar se o credor efetuou o serviço contratado ou forneceu o bem solicitado, isto é, diz respeito ao cumprimento das obrigações constante no empenho, por parte do credor. A liquidação para Giacomoni (2007),

consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tomando-se por base os títulos e documentos que comprovam o respectivo crédito. A verificação deverá apurar: (I) a origem e o objeto do que se deve pagar; (II) a importância exata a pagar; e (III) a quem se deve pagar a importância, isto é o credor. A liquidação deverá considerar ainda: (I) o contrato, ajuste ou acordo respectivo; (II) a nota de empenho; e (III) os comprovantes da entrega do material ou da prestação efetiva do serviço.

O pagamento é o terceiro e o último estágio da despesa e se dá em dois momentos distintos, quando da emissão da ordem de pagamento ou ainda quando ocorre o pagamento propriamente dito.

## **2.9 Controle da execução orçamentária**

Uma das funções do orçamento é também ser um instrumento efetivo de controle, pois de acordo com Silva (2009), “o planejamento e o controle são instrumentos fundamentais para a geração de informações úteis [...] para auxiliar o processo decisório [...]”. A Lei 4320/64 prevê dois sistemas de controle: o externo e o interno. Portanto, o

controle de uma forma geral, é o somatório das ações do controle externo junto com o sistema de controle interno. Assim sendo, quanto mais eficiente for o controle interno e quanto maior for sua interação com o controle externo, mais garantido será o controle dos atos da administração pública.

## **2.9 Avaliação da execução orçamentária**

A avaliação é uma fase simultânea à execução do orçamento e deve desempenhar o papel de orientadora dessa, além de determinar as bases para as futuras programações e ainda disponibilizar os gestores de informações para facilitar a tomada de decisões. A OEA (apud Giacomoni(2007), diz que:

A avaliação orçamentária é à parte do controle orçamentário que analisa a eficácia e a eficiência dos cursos de ação cumpridos e proporciona elementos de juízo aos responsáveis da gestão administrativa para adotar as medidas tendentes a consecução de seus objetivos e à otimização do uso de recursos colocados a sua disposição, o que contribui para realimentar o processo de administração orçamentária.

Avaliação diz respeito aos critérios estabelecidos a fim de julgar o nível de objetivos determinados no orçamento (análise da eficácia e da eficiência) e as modificações nele ocorridas durante a execução, bem como, o emprego racional dos recursos públicos. A definição da OEA, anteriormente citada, traz dois critérios distintos de avaliação das ações governamentais: a eficiência e a eficácia.

Segundo Ramos (apud Giacomoni, 2007),

O teste da eficiência na avaliação das ações governamentais busca considerar os resultados obtidos em face dos recursos. Busca-se representar as realizações em índice e indicadores, para possibilitar a comparação com parâmetros técnicos de desempenho e com padrões já alcançados anteriormente. Tais medidas demonstram a maior ou menor capacidade de consumir recursos escassos, disponíveis para a realização de uma tarefa determinada [...]

A avaliação da eficácia para Giacomoni (2007), [...] procura considerar o grau em que os objetivos e as finalidades do governo (e de suas unidades) são alcançados. Trata-se, então, de medir o progresso alcançado dentro da programação de realizações governamental.

Por intermédio das formas modernas de estruturação do orçamento é que se pode realizar a análise da eficácia e eficiência. A avaliação da eficiência dá-se por meio da incorporação de custos, estimados no orçamento e efetivados na execução do mesmo; enquanto que a análise da eficácia é viabilizada através da classificação por programas,

projetos e atividades.

A avaliação implica na manutenção de um sistema estatístico com a finalidade de julgar os objetivos determinados no orçamento e as modificações nele ocorridas durante o processo de execução, bem como, a utilização racional dos recursos correspondentes. A informação, para a manutenção desse sistema estatístico, deverá ser buscada em cada um dos órgãos que compõe a entidade pública. Os dirigentes, de posse desses dados, deverão calcular indicadores e apresentar informes periódicos para uso e tomada de decisão.

### **3 CARACTERIZAÇÃO DA ENTIDADE PÚBLICA**

Este capítulo tem por objetivo descrever detalhadamente a pesquisa realizada no Instituto Chico Mendes da Biodiversidade, apresentando a descrição legal, o histórico, a estrutura organizacional e contábil da entidade, o ambiente direto e indireto em que ela atua, bem como suas estratégias de atuação.

#### **3.1 Descrição Legal**

##### **3.1.1 O Instituto**

Autarquia federal vinculada ao Ministério do Meio Ambiente, criada por meio da Lei nº 11.516, de 28 de agosto de 2007. Cabe ao ICMBio executar as ações do Sistema nacional de Unidade de Conservação, podendo propor, implantar, gerir, proteger, fiscalizar e monitorar as Unidade de Conservações instituídas pela União.

Cabe ainda fomentar e executar programas de pesquisa, proteção, preservação e conservação da biodiversidade e exercer o poder de polícia ambiental para a proteção das Unidades de conservações Federais (UC).

##### **3.1.2 Principais Competências**

Entre as principais competências do ICMBio estão apresentar e editar normas e padrões de gestão de Unidade de Conservação federais; propor a criação e a regularização fundiária e apoiar a implementação do Sistema Nacional de Unidades de Conservação(SNUC). O Instituto deve ainda contribuir para a recuperação das áreas degradadas em UC, assim como fiscalizar e aplicar penalidades administrativas ambientais aos responsáveis pelo não cumprimento da Lei e monitorar o uso público e a exploração econômica dos recursos naturais nas UC.

##### **3.1.3 Missão do Instituto**

Proteger o patrimônio natural e promover o desenvolvimento socioambiental. Isso se dá por meio da gestão de Unidade de Conservação Federais, da promoção do desenvolvimento sociambiental das comunidades tradicionais nas unidades consideradas de uso sustentável, da pesquisa e gestão do conhecimento, da educação ambiental e do fomento ao manejo ecológico.

Para atingir as metas estabelecidas e cumprir sua missão, o ICMBio conta com ações específicas no PPA como; **“apoio a criação, gestão e implementação das unidades de conservação”**, **“Conservação da espécies ameaçadas de extinção e migratórias”** e outras.



#### 4 METODOLOGIA

Esta pesquisa é do tipo descritiva, caracteriza-se como um estudo que procura determinar opiniões ou projeções futuras nas respostas obtidas da análise dos dados da entidade pesquisada. Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva objetiva, principalmente, a descrever características de determinada população ou ao estabelecimento de relações entre as variáveis.

A sua valorização está baseada na premissa que os problemas podem ser resolvidos e as práticas podem ser melhoradas através de descrição e análise de observações objetivas e diretas.

Na classificação da pesquisa quanto aos procedimentos foi utilizada a pesquisa bibliográfica e a documental, por meio de livros, artigos científicos, teses, dissertações e monografias acessadas diretamente por meio dos documentos ou periódicos originais, tendo sido relevante, também, a obtenção de dados pela via de acesso eletrônico de sites da internet e diretamente, no setor de execução orçamentária do Instituto Chico Mendes da Biodiversidade, pelo acesso aos sistemas corporativos.

Segundo Beuren *et al.* (2003), a pesquisa documental “vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com o objetivo da pesquisa”.

Quanto à estrutura do trabalho, assim se desenvolve: inicialmente, elabora-se a fundamentação teórica, na qual se justifica a realidade a ser investigada por meio de autores referenciados; em seguida, procede-se a caracterização da entidade pública objeto desse estudo; no terceiro momento, levantam-se os dados da entidade, com o fim de diagnosticar sua realidade; por fim, faz-se uma análise das informações levantadas em capítulos anteriores, com o objetivo de responder à questão-problema estabelecida para a pesquisa.

## 5 APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE

### 5.1 Situação contábil do Instituto durante no exercício 2007

Em 2007, o Instituto trabalhou com o orçamento transferido do IBAMA, só a partir de 2008 foi possível inserir sua proposta orçamentária e executá-la conforme ações inerentes ao órgão. Mesmo assim, algumas ações foram reformuladas no momento revisão do PPA 2008/2011, a fim de que fossem enquadradas as atribuições diretas do Instituto.

Para a execução orçamentária de 2007 o cumpriu-se o at. 3º da lei 11.516/07 que diz: Art. 3º O patrimônio, os recursos orçamentários, extra-orçamentários e financeiros, o pessoal, os cargos e funções vinculadas ao IBAMA, relacionados às finalidades elencadas ao Art. 1º desta Lei ficam transferidos para o Instituto Chico Mendes, bem como os direitos, créditos e obrigações, decorrentes da lei, ato administrativo ou contrato, inclusive as respectivas receitas.

### 5.2 Dados da execução orçamentária 2008/2011

Tabela 01: Histórico a execução orçamentária – Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade 2008-2011

	ORÇAMENTO	LIMITE RECEBIDO	EXECUTADO	% EXE/LIM
<b>2008</b>	125.472.416	117.673.955	115.699.732	98,32
CUSTEIO	111.807.464	104.009.004	102.048.934	98,12
INVESTIMENTO	13.664.952	13.664.952	13.650.798	99,90
<b>2009</b>	136.383.792	128.298.551	127.300.459	99,22
CUSTEIO	129.367.386	122.358.598	121.387.876	99,21
INVESTIMENTO	7.016.406	5.939.952	5.912.582	99,54
<b>2010</b>	220.647.016	170.596.743	169.893.666	99,59
CUSTEIO	197.613.237	156.364.248	155.692.266	99,57
INVESTIMENTO	23.033.779	14.232.495	14.201.400	99,78
<b>2011</b>	216.774.978	208.840.834	207.650.634	99,43
CUSTEIO	206.562.081	198.627.937	196.682.364	99,02
INVESTIMENTO	10.212.897	10.212.897	10.208.365	99,96

Fonte: Elaboração própria (dados SIAFI)

Tabela 02: Necessidade de orçamento por classificação da despesa – Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade – exercício 2011

<b>DEMANDAS</b>	<b>R\$ (x 1.000)</b>
<b>TOTAL MANUTENÇÃO</b>	<b>292.710</b>
<b>TOTAL FINALÍSTICO</b>	<b>68.200</b>
<b>CUSTEIO (manutenção+finalístico)</b>	<b>360.910</b>
<b>INVESTIMENTO</b>	<b>18.275</b>
<b>TOTAL (custeio+investimento)</b>	<b>379.185</b>
 <b>NECESSIDADE ORÇAMENTO</b>	 <b>379.185</b>
<b>ORÇAMENTO LIBERADO</b>	<b>216.774</b>
<b>DÉFICIT ORÇAMENTÁRIO</b>	<b>162.411</b>

Fonte: Elaboração própria (dados SIAFI)

Percebe-se que os valores orçamentários do Instituto foram aumentando gradativamente ano a ano, isto aconteceu em função da execução e das inúmeras ações que não estavam sendo realizadas em função da falta de orçamento.

Em 2008 eram 304 Unidades de Conservação Federais a serem geridas pelo ICMBio, algumas com problemas de estrutura física e outras com carência de serviços básicos como limpeza, vigilância e apoio administrativo. Percebe-se que o valor do limite de custeio para movimentação e empenho foi menor em todos o período apresentado. No ano de 2008 o corte foi de R\$ 7 milhões. Considerando que seria ainda início da execução das ações do órgão, tal contingenciamento provocaria um novo planejamento para colocar em prática as atividades já estabelecidas.

A partir de 2009, mesmo com o contingenciamento, o orçamento foi a base para o planejamento e o controle das ações apontadas como prioritárias para o Instituto. Porém, várias contratações essenciais para reestruturação das UC deixaram de ser realizadas em função dos cortes orçamentários. Todo o controle buscar maximizar o orçamento, a fim de que o órgão possa atingir seu objetivo maior de ampliação e reestruturação das Unidades de Conservação.

Tabela 03: Relação dos principais contratos – Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade – exercício 2011

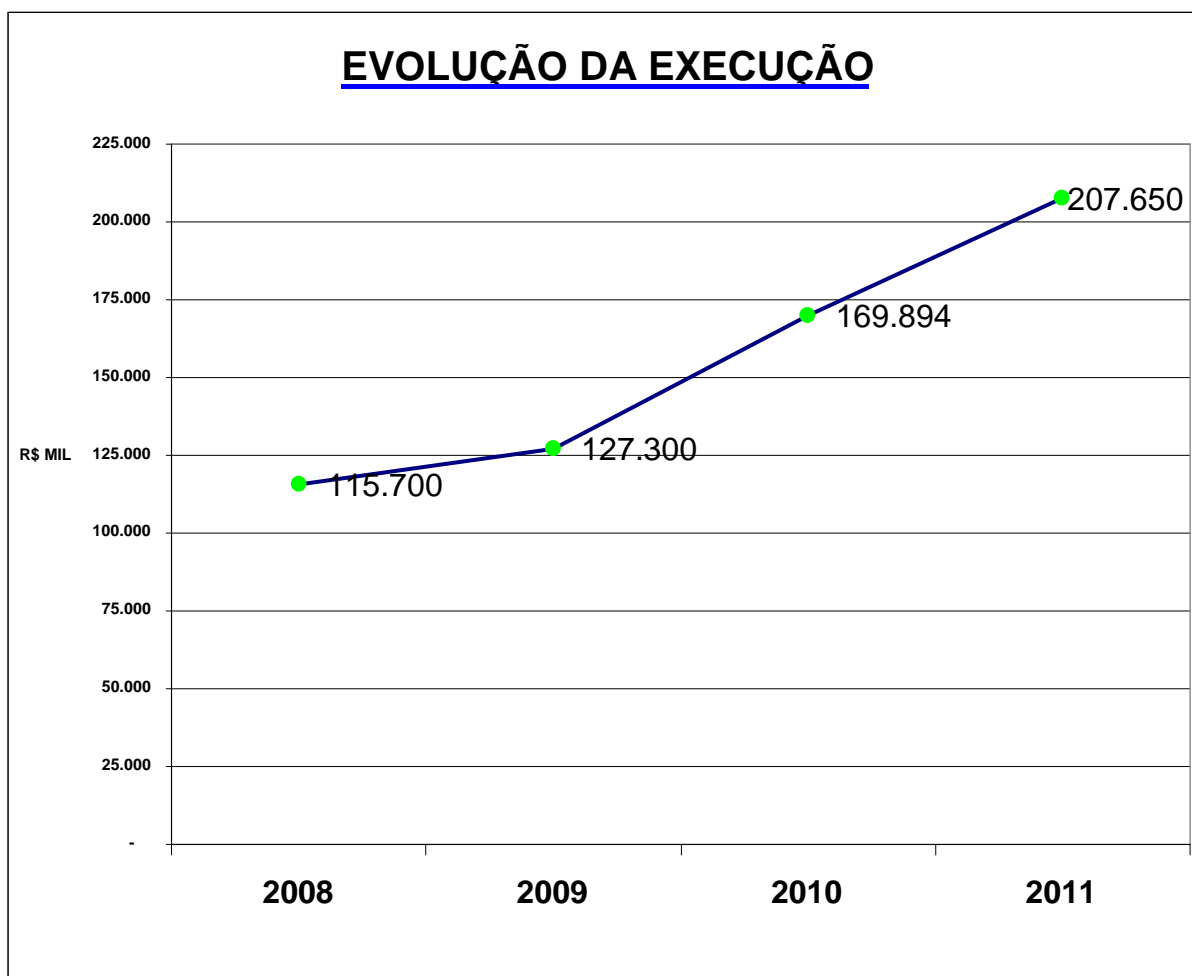
DESCRIÇÃO SERVIÇO	QTD UC	MÉDIA ANUAL R\$ (x 1.000)	% UNIDADES ATENDIDAS	INCREMENTO
				ATENDIMENTO DE 100% DAS UNIDADES* R\$ (x 1.000)
VIGILÂNCIA OSTENSIVA	192	28.083	49%	29.087
SERV. AP. ADM TEC E OPER.	72	26.740	21%	100.278
LIMPEZA E CONSERVAÇÃO	138	10.266	40%	15.176
COMB. E MANUT. VEÍCULOS	164	4.013	48%	4.356
SERVIÇOS DE PROC. DADOS	200	9.221	58%	6.547
TELECOMUNICAÇÕES	147	4.172	43%	5.534
ENERG. ELETRICA	155	3.477	45%	4.196
ÁGUA E ESGOTO	82	440	24%	1.397
Locação de imóveis	-	5.821	-	1.080
Manut/Conser Bens Móv. Imov.	-	10.346	-	15.000
Material Expediente	-	2.480	-	5.000
<b>TOTAL</b>		<b>105.059</b>		<b>187.651</b>
<b>TOTAL MANUTENÇÃO ICMBio</b>		<b>292.710</b>		

Fonte: elaboração própria (dados SIAFI)

Até o ano de 2009 o total de Unidades permaneceu a mesma do início do Instituto, a partir de 2010 várias foram as conquistas e o reflexo desse trabalho veio no aumento do orçamento liberado e conseqüentemente na criação de novas Unidades de Conservação. Hoje o número chega a 385 Unidades, contando com os Centros de pesquisas, Bases Operacionais, CR e a Sede.

A tabela 02 mostra uma das maiores distorções do orçamento público, que prejudica a execução das ações do Governo. Mais uma vez o gestor público precisa do orçamento para programar e, se for o caso, reprogramar as atividades previstas para cumprimento das metas físicas estabelecidas.

Gráfico 1: Evolução da execução orçamentária



Fonte:

Importante ressaltar que a execução orçamentária reflete o planejamento do órgão, que vem organizando seus trabalhos no decorrer dos anos e buscando o orçamento público como ferramenta para planejar as ações e controlar aquelas colocadas em prática e reprogramar as que não foi possível a execução ou que execução foram adiadas para o ano seguinte por falta de limite orçamentário.

O contingenciamento e a autorização da LOA depois de 3 meses do início do ano, são alguns dos problemas para a execução do orçamento público. Estes casos afetam consideravelmente o planejamento das atividades para o ano que se inicia. No caso do atraso na liberação da LOA, apenas as demandas de custeio dos órgãos são atendidas até que os limites sejam autorizados. Depois da liberação geralmente os valores são contingenciados e neste caso mais uma vez o orçamento torna-se a principal ferramenta para uma reprogramação das atividades previstas.

Tabela 3: Dados da arrecadação – Instituto Chico Mendes de Conservação da Biodiversidade 2008-2011

**ARRECADAÇÃO**  
**FONTE 250**

<b>EXERCÍCIO</b>	<b>LEI + CRÉDITOS</b>	<b>ARRECADADO</b>
<b>2008</b>	<b>17.226.832</b>	<b>19.093.706</b>
<b>2009</b>	<b>33.393.450</b>	<b>34.932.671</b>
<b>2010</b>	<b>43.311.379</b>	<b>36.808.453</b>
<b>2011</b>	<b>43.317.472</b>	<b>49.789.113</b>
<b>TOTAL GERAL</b>	<b>137.249.133</b>	<b>140.623.943</b>

A receita própria é uma particularidade no orçamento do ICMBio, que inclusive resolve muitas vezes o problema de falta de financeiro nas outras Fontes Tesouro. Entretanto, os limites para execução das receitas próprias também são contingenciados (quadro acima). Mesmo assim, os recursos dessa fonte (50) ajudam na execução do orçamento, tendo em vista não haver necessidade de solicitar financeiro para o pagamento das despesas empenhadas. Isto facilita o cumprimento por parte do órgão dos pagamentos das empresas contratadas, tendo em vista que a falta de financeiro é um problema para administração pública, e afeta de alguma forma o planejamento das contratações para o atendimento de serviços a serem prestados nas Unidades de Conservação.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os conhecimentos obtidos com a elaboração deste trabalho são importantes, haja vista, que as informações adquiridas serão úteis aos gestores para a melhoria na elaboração do orçamento. Seguindo a idéia de que o orçamento poderá ser uma grande ferramenta de planejamento e controle das entidades, o mesmo deixará de ser um instrumento de realização de ajustes, passando finalmente a atingir sua missão, que consiste em promover o bem-estar social e coletivo, mediante a utilização eficiente dos recursos por ele disponibilizados.

O objetivo principal desse trabalho consistiu em analisar, de forma comparativa, o orçamento previsto para o período 2008/2011, em confronto com aquele executado ao longo do exercício financeiro. Esse objetivo foi alcançado e, por meio dele, verificou-se que alguns dos objetivos e das metas previstas para o período não foram concretizadas e que os mecanismos de controle não têm como avaliar a execução destas metas no decorrer do exercício. O que fica claro é que a falta de um planejamento adequado e de um sistema de controle eficiente, bem como a indefinição dos objetos e metas, pode ocasionar inúmeras suplementações de créditos e acaba por provocar distorções no orçamento da Entidade.

De forma específica, apresentou-se, através de referencial teórico, o processo de planejamento-orçamento, as etapas que compõem o ciclo orçamentário (elaboração, execução, avaliação e controle), bem como, os objetivos preconizados pela LRF (transparência e controle). Estes objetivos também foram atingidos, pois ao se abranger esses tópicos na fundamentação teórica, buscou-se esclarecer as dificuldades encontradas na Entidade, no intuito de facilitar a compreensão dos resultados obtidos.

Ao longo desse estudo de caso, buscou-se verificar as distorções ocorridas no orçamento da Autarquia apresentada, sugerindo aos gestores informações que possibilitassem a tomada de decisão. Assim sendo, ao se analisar o orçamento executado pela entidade no período apresentado.

Um dos objetivos do trabalho é auxiliar os gestores públicos na elaboração do orçamento das Entidades, a fim de transformá-la num instrumento efetivo de planejamento e controle das ações governamentais. Esse objetivo foi sugerido aos administradores públicos da entidade apresentada, visando à implantação de um sistema de acompanhamento orçamentário, que disponha de um banco de dados, com as principais receitas e despesas, em valores correntes e atualizadas em valores reais.

Salientou-se também a importância da entidade implantar sistemas informatizados, no intuito de aprimorar os controles internos, agilizar as rotinas de trabalho, aumentar a confiabilidade das informações prestadas.

Além disso, para que seja realizada a segregação de funções na entidade, sugeriu-se a nomeação de um servidor para exercer a função de coordenador do sistema de controle interno do órgão. Dessa forma, o estabelecimento de rotinas de trabalho para esse profissional evitará a sobrecarga do contador da referida entidade.

As sugestões para futuros trabalhos na área estão baseadas na implantação de um sistema de acompanhamento orçamentário, pelos órgãos que compõem a Administração Pública. Nesse contexto, recomenda-se que os gestores públicos utilizem os resultados desta pesquisa, a fim de transformar os seus orçamentos em instrumentos efetivos de planejamento e controle, evitando excessivas suplementações de créditos adicionais.

Diante da necessidade das entidades públicas, é indispensável que se adquira conhecimentos contábeis, mais especificamente em orçamento público, que possam trazer soluções aos problemas encontrados na área de planejamento e controle, além de minimizar os esforços dos gestores em obter informações de cunho gerencial. Em virtude da complexidade da matéria e da escassez de bibliografias específicas para a área pública, recomenda-se a realização de novas pesquisas àqueles que, por ventura, tenham se interessado pelo assunto tratado neste estudo de caso.



## REFERÊNCIAS

- ANGELICO, J. **Contabilidade Pública**. São Paulo. 8.ed.São Paulo: Atlas, 1995.
- ALBUQUERQUE, C.; MEDEIROS, M.; FEIJÓ, H. P. **Gestão de Finanças Públicas**. 2. ed. cidade, 2008
- BEUREN, Ilse Maria *et al.* **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2003.
- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 4320**, de 17 de março de 1964, que estatui normas de Direito Financeiro para elaboração e controle dos Orçamentos e Balanços da União, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível na Internet no endereço: <http://www.tcm.ce.gov.br>, acesso em 14 nov de 2004.
- \_\_\_\_\_. **Lei Complementar nº 101**, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade de gestão fiscal. Disponível na Internet no endereço: <http://www.tcm.ce.gov.br>, acesso em 14 nov de 2004.
- GIACOMONI, J. **Orçamento Público**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 1999.
- KOHAMA, H. **Contabilidade Pública Teoria e Prática**. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
- LIMA, D. V. de; CASTRO, R. G. de. **Contabilidade Pública: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem)**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- SILVA, L. M. **Contabilidade Governamental. Um enfoque administrativo da Nova Contabilidade Pública**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2009.